

EL USO DE LA INFORMÁTICA EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y GESTIÓN DEL TRIBUTO (CASO ESPAÑA)

Domingo CARBAJO VASCO *

SUMARIO. I. *Introducción. El concepto de gestión tributaria.* II. *Los conceptos de “gestión tributaria” y “comprobación tributaria” en España.* III. *La AEAT y la utilización de la informática tributaria en sus actuaciones.* IV. *Medios informáticos en la asistencia y ayuda al contribuyente.* V. *Realización de trámites tributarios por medios telemáticos.* VI. *Contabilidad informatizada y facturación por medios electrónicos.* VII. *Notas bibliográficas.*

I. INTRODUCCIÓN. EL CONCEPTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Dado que nos enfrentamos ante un estudio de derecho comparado y aunque compartimos la misma lengua e idéntica tradición jurídica, ni nuestro castellano aplica los mismos términos (para suerte del idioma, pues la uniformidad lingüística ahoga la riqueza de cualquier patrimonio cultural y baste para comparar el ejemplo de las voces “Méjico”, de uso común en España y “México”, oficial en esos lares) ni, concretamente en ramas especializadas del derecho, como sucede con el derecho financiero, existe unanimidad a la hora de aplicar e interpretar los conceptos utilizados en las normas¹ y, como por otra parte, el derecho tributario se desenvuelve

* Economista, abogado, inspector de Hacienda.

¹ Una experiencia reciente sobre las dificultades que comporta la diversidad idiomática y las diferentes expresiones jurídicas aplicadas en España y en otros Estados de Iberoamérica, se ha producido como consecuencia del desarrollo de la primera edición de la *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, patrocinada por diferentes instituciones: CIAT, UNED, CEDDET-Banco Mundial, Instituto de Estudios Fiscales y AEAT, para alumnos del área latinoamericana.

Las diferencias en la terminología jurídica utilizada por los funcionarios y especialistas en Hacienda Pública que intervinieran en el desarrollo de esta maestría, conlle-

en un entorno complejo y dinámico, donde se alteran constantemente los parámetros económicos, sociales, políticos y, singularmente, en nuestro caso, los tecnológicos, no es de extrañar que se modifiquen, asimismo, las palabras y las expresiones utilizadas a la hora de designar la actividad tributaria en general.

Por lo tanto, resulta imprescindible, antes de desarrollar el tema de nuestro trabajo, titulado *El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión del tributo*, en el caso español, precisar qué se entiende en España por “procedimiento de comprobación y gestión del tributo”.

Es más, se puede afirmar, sin ningún género de dudas, que la delimitación de este procedimiento y su estructura en España ha sido objeto de una importante reforma el 1o. de enero de 2004, como consecuencia de la entrada en vigor en España de un nuevo Código Tributario, de una nueva “Ley General Tributaria” (en adelante, LGT), por lo que la propia delimitación de tales voces va a ser objeto de una relevante codificación y modernización legislativa.

Por último, conviene advertir que, frente a la tradición iberoamericana, la cual suele incluir la temática aduanera dentro del derecho financiero, en España las actividades aduaneras, si bien incorporadas en el seno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), con su propia Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, se consideran, en su mayor parte, vinculadas a la problemática de la política comercial, además, la regulación de los aspectos aduaneros es totalmente comunitaria, sobre todo en lo que respecta a su derecho sustantivo y también en aspectos esenciales de los procedimientos, siendo sus ejes sustanciales el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento 2913/92 del Consejo de las Comunidades Europeas (en adelante, CE) de 12 de octubre y el Reglamento 2454/93 de la Comisión de 2 de julio de 1993, por el que se aprueban las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.²

varon la necesidad de construir un glosario de los temas de la maestría con diferentes matices idiomáticos.

Tales diferencias, importa resaltarlo, no se daban exclusivamente entre el español hablado en España y el resto de los hablantes latinoamericanos sino que, en muchas ocasiones, la interacción entre estos hablantes requería ciertas adaptaciones en giros y expresiones.

² *Passim*. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Derechos de Aduana. Curso para la adquisición de la especialidad de Inspección de Adua-

En todo caso, una de las características esenciales, precisamente, de la gestión aduanera en la CE es su alto proceso de tecnificación: uso de intercambios EDI, impulso en el tránsito comunitario a mecanismos totalmente informatizados de intercambio de información entre autoridades aduaneras, el llamado *New Computerized Transit System* o NCTS, etcétera.

Por lo tanto, en nuestro análisis no consideraremos la gestión aduanera, aunque en ella, por su carácter “comunitarizado” y plenamente internacional, han alcanzado las técnicas informáticas y telemáticas un gran desarrollo, con aportaciones particularmente interesantes en lo que respecta a la cooperación internacional en el intercambio de información y en lo relativo a la aplicación de la que fue la primera alternativa a las propias técnicas telemáticas, el uso de los sistemas EDI, los cuales, hoy por hoy, están en decadencia, debido a su escasa flexibilidad, ya que sólo pueden operar con acuerdos entre empresas o entidades, no disponiendo del carácter abierto y flexible que caracteriza a las nuevas tecnologías.

II. LOS CONCEPTOS DE “GESTIÓN TRIBUTARIA” Y “COMPROBACIÓN TRIBUTARIA” EN ESPAÑA

1. *Consideraciones previas*

La norma básica del Ordenamiento Tributario español, el Código Tributario que, como su propio preámbulo afirma, en el párrafo primero:

“Consiste esta Ley en la formalización de una serie de principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos, determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción”.

Viene configurada por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Basta con atender a la fecha de su publicación (a pesar de las sustanciales reformas y modificaciones de las que ha sido objeto en ejercicios posteriores, particularmente, por medio de las

nas e Impuestos Especiales, Madrid, Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, marzo de 2003.

Leyes 10/1985, de 26 de abril y 25/1995, de 20 de julio),³ para darnos cuenta de la vetustez acumulada por esta norma y de la necesidad de su reforma.

A pesar de la excelente calidad de su redacción, de la novedad que supuso para el derecho español y de su influencia en otros ordenamientos, en particular, los latinoamericanos, esta LGT que logró:

...informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requieran ordenación específica excepcional. También se propone incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación (preámbulo de la LGT, 1. Propósitos de la Ley General Tributaria, párrafo tercero).

Estaba necesitada de una sustantiva alteración, aunque solamente fuera por el cambio político experimentado en España desde la transición política de los años finales de la década de los setenta del pasado siglo XX y por la incidencia que en cualquier código jurídico tiene la entrada en vigor de una Constitución democrática, la de 1978, con la subsiguiente aplicación de los principios propios de un Estado de Derecho, social y democrático, tal y como proclama para España el artículo 1.1 de la Constitución Española (en adelante, ConsE), de 27 de diciembre de 1978⁴ (4) y donde, además, la primera disposición para aplicar y funcionar como *norma normarum* es la propia ConsE, de acuerdo con su artículo 9.1.⁵

2. La gestión tributaria en la Ley General Tributaria de 1963

En estas condiciones, conviene empezar afirmando que la LGT dedica su Título II, artículos 90 y ss., a “la gestión tributaria”, sin definir totalmente el contenido de esta expresión; ahora bien, en este artículo 90 afirma:

³ *Passim*. VV.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Buñanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, dos volúmenes.

⁴ “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

⁵ “Los ciudadanos y los poderes públicos están sometidos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación de sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten y estarán encomendadas a órganos diferentes.

De este texto y de los restantes artículos de la LGT la doctrina española ha concluido que la gestión tributaria se contempla de una forma amplia en la misma, al incluir todos los procedimientos o fases de los procesos tributarios que concluyen en la liquidación de un tributo y excluyendo, incluso orgánicamente (a través de la institución de órganos administrativos independientes que se ocupan de los mismos, los Tribunales Económico-Administrativos), las reclamaciones económico-administrativas contra los actos administrativos derivados de la gestión tributaria.

Sin embargo, la doctrina se divide respecto del alcance de la voz “gestión tributaria”,⁶ entre los que se adhieren a un sentido estricto de la gestión tributaria, cuyo eje central sería la participación mixta, de la Administración Tributaria y del contribuyente, en todo el procedimiento y la colaboración del obligado tributario en su desarrollo y conclusión y aquéllos que optan por dotar de un contenido amplio a la gestión tributaria, en el cual se integrarían, asimismo, las actuaciones de la Administración Tributaria con poder de *imperium*, donde se expresan de forma clara la autotutela y otros poderes de la Administración.

En este segundo planteamiento de la gestión tributaria nos encontraríamos con que la etapa (o si, como afirma esta segunda concepción, el procedimiento autónomo) de recaudación tributaria, especialmente, el periodo y actos que se producen durante la fase ejecutiva, una vez que el obligado tributario no ha cumplido en tiempo y forma su obligación tributaria fundamental: el pago de la deuda tributaria (artículo 35.1 LGT),⁷ no formaría parte de la gestión y tendría una naturaleza independiente.

Asimismo, se discute si el procedimiento de la Inspección Tributaria que, normalmente, acaba en una liquidación tributaria, acompañada o no de una sanción tributaria (no entramos en la polémica sobre el grado de independencia que el procedimiento sancionador tiene en estos mo-

⁶ Por todos, véase Fernández Pavés, María José, “Administración y gestión tributaria. Comentarios al artículo 90 LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma...*, op. cit., nota 3, pp. 1291 a 1308.

⁷ “La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria”.

mentos en el Ordenamiento Fiscal español, respecto de la liquidación tributaria),⁸ dispondría de caracteres propios y de una autonomía conceptual e, incluso, normativa.

De hecho, a favor de la autonomía de los dos procedimientos mencionados: recaudación e inspección y, en consecuencia, por una visión estricta de la “gestión tributaria” milita la circunstancia de que posean reglamentos autónomos,⁹ ya que la regulación de la “gestión tributaria”, configurada en sentido restrictivo, viene compartimentada en normas dispersas que regulan aspectos concretos de la misma: censos de los contribuyentes, obligaciones de información tributaria, disposiciones sobre facturación, etcétera, pero no se ha publicado hasta la fecha un Reglamento General de Gestión Tributaria.

Evidentemente, este criterio formalista contrasta con que la circunstancia de que la propia LGT prevea, expresamente, la publicación de un reglamento de tal naturaleza en su artículo 9.1, c) y, además, la existencia de disposiciones específicas para la recaudación o la inspección de los tributos no constituye un criterio determinante para confirmar o negar la autonomía de tales “procedimientos”; en este sentido, podría haberse perfectamente desarrollado un reglamento específico para la fase voluntaria de la recaudación de los tributos y otro, por poner un ejemplo, para el periodo ejecutivo, dadas sus diferentes naturalezas y funciones.

Por su parte, la voz “comprobación tributaria” se ha vinculado por la doctrina española a una actividad administrativa, realizada bien por los servicios de gestión tributaria, bien por la Inspección de Hacienda (y, por lo tanto, susceptible de producirse en dos procedimientos diferenciados de la compleja actividad tributaria, si aceptamos el criterio de conceptuar a la gestión tributaria de manera estricta), actividad distinta de la “investigación” de los tributos.

Así, el artículo 109 LGT distingue, en principio, entre una “comprobación”, la cual requiere la existencia anterior de actos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones o en otros documentos de

⁸ Véase II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada, organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador”, publicada en cuatro partes en la revista *Crónica Tributaria*, núms. 102 a 106, respectivamente, años 2002 y 2003.

⁹ Nos referimos al Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y al Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

relevancia fiscal por parte de los obligados tributarios, siendo las actuaciones administrativas, aquéllas tendentes a evaluar la veracidad e integridad de estas actuaciones y la “investigación” de hechos, actos, situaciones, etcétera, no declaradas por los contribuyentes y que integran el hecho imponible.¹⁰

De esta forma, la comprobación es una facultad de la Administración tributaria entendida de forma amplia y aquélla no tiene porqué ajustarse a los datos consignados en sus declaraciones o autoliquidaciones tributarias por los contribuyentes y demás obligados tributarios (en este sentido, véase, por ejemplo, el artículo 121.1 LGT),¹¹ pudiendo, en otro orden de cosas, esta comprobación ser parcial o abreviada, artículo 123 LGT o general, extendiéndose a todos los tributos y hechos imponderables de su competencia no prescritos.

La idea central en la práctica administrativa española fue, tradicionalmente, que sólo la Inspección Tributaria podía efectuar tales comprobaciones de carácter genérico y completo, pero esta concepción ha sido superada hace ya mucho tiempo, especialmente, por la incorporación de las llamadas “comprobaciones abreviadas” reguladas en el citado artículo 123 LGT.

En la concepción tradicional de esta materia, la Inspección de los Tributos se ocuparía, entre otras misiones, de “la investigación de los hechos imponderables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración”, artículo 140, a) LGT y de “la integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación...”, artículo 140, b) LGT.

3. *Hacia un nuevo concepto de gestión tributaria*

Ahora bien, esta diferenciación entre “comprobación” e “investigación”, así como, en general, la consideración mecanicista de que la

¹⁰ “1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de bases imponderables...

3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponderables cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo”.

¹¹ “La Administración Tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos”.

gestión tributaria es un conjunto de actos ordenados sistemática, racional y temporalmente en atención a un fin único o principal: el cobro de los créditos tributarios, dividida o no en fases y procedimientos autónomos, hace tiempo que ha entrado en crisis, incluso bajo la vigencia de la LGT de 1963.¹²

Por un lado, todo el modelo de gestión tributaria, bajo el cual se construyó la LGT, se defina ésta de forma amplia o estricta, se centraba en la declaración previa del contribuyente, seguida por una liquidación de oficio, por parte de la Administración Tributaria, siempre provisional, a la espera de su prescripción o comprobación por la Inspección de Hacienda, la cual, por su parte, carecía, en principio, de facultades liquidadoras, ya que sus actuaciones, redactadas en documentos públicos, conocidos como “Actas”, solamente incluían propuestas de liquidación.

Asimismo, la gestión tributaria atendía a la realidad de unos procedimientos administrativos (regulados en España, en aquella época, de manera genérica, por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958) formalistas, centrados en el papel, en la sucesión reglada de actos y en la formalización de un acto administrativo, de contenido predeterminado, rígido y, en muchos casos, no susceptible de convenio, acuerdo o componenda entre las partes, es decir, las actuaciones administrativas terminaban de forma no convenida, sino conforme a unas reglas predeterminadas, dirigidas por una Administración pretendidamente poderosa, legalista e investida de poderes.

Las diferentes fases y actos de trámite de tales procedimientos se documentaban en los correspondientes escritos e informes, mediante un expediente integrado casi siempre por textos en papel, con denominaciones variopintas y características más o menos formales y estrictamente reguladas por el ordenamiento público.

Estos procedimientos, en otro orden de cosas, se centraban en actuaciones individuales, dirigidas a personas físicas o jurídicas y sus-

¹² Sobre este particular son contundentes las siguientes palabras del preámbulo del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, apartado III, primer párrafo:

“Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la inspección, comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario”.

ceptibles, en determinados casos, de extender su eficacia a colectivos predeterminados de personas o entidades.

El rigor en el campo tributario de estos principios era todavía mayor, a partir de la denominada “indisponibilidad del crédito tributario”, cuya manifestación legal más concreta se produce en el artículo 36 de la propia LGT.¹³ Por otra parte, otra característica específica del procedimiento tributario tradicional eran sus sustanciales discordancias con respecto al procedimiento administrativo común, lo que conllevaba relevantes diferencias entre los derechos y garantías de los “ciudadanos” (administrados en el *argot* administrativo) y los sujetos pasivos.

La situación ha cambiado radicalmente y, aunque diferentes modificaciones legislativas han ido afectando a la estructura de la LGT, lo cierto es que ésta (con los subsiguientes problemas de coordinación e interpretación) no reproduce en los momentos actuales de forma armónica un modelo moderno, coherente, definido y unitario de gestión tributaria.

Lo sorprendente es que, por el contrario, la práctica diaria de la administración tributaria española, en particular, la llevada a cabo por la AEAT¹⁴ (otra cosa es la situación de las nuevas tecnologías en las Administraciones tributarias regionales y locales, donde la diversidad es la única característica común y que no analizaremos en este texto),¹⁵ sí se caracteriza por sus pretensiones de modernidad, *por el impulso otorgado a la utilización de medios informáticos y telemáticos en todas las actuaciones tributarias* y por el énfasis puesto en los elementos modernos de cualquier gestión organizativa, sea pública o privada, como es la eficiencia (a la que se refiere, dicho sea de paso, como objetivo genérico de todas las Administraciones Públicas el artículo 103. 1 de la Conse).¹⁶

¹³ “La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

¹⁴ La AEAT es considerada una de las Administraciones Tributarias con mayor incorporación de las nuevas tecnologías a sus actuaciones.

¹⁵ Una descripción general y actualizada del uso de Internet por las diferentes Administraciones Tributarias españolas puede encontrarse en las páginas de la *Revista Al Día*, suplemento de *Carta Tributaria*, publicación periódica, de carácter quincenal, en el apartado: “La Administración Tributaria en Internet” que se debe a la pluma de Jesús Ibáñez.

¹⁶ “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia...” (las cursivas son nuestras).

Este modelo de gestión tributaria, es decir, el existente en la realidad de la Hacienda Pública española, puede caracterizarse, de forma sintética, por los siguientes rasgos:

a) La llamada “privatización de la gestión tributaria”, es decir, por el hecho de que aspectos y funciones esenciales de la gestión son realizados por terceras personas, privadas: entidades colaboradoras, colectivos de profesionales tributarios, obligados a proporcionar información a la Hacienda Pública sobre sus operaciones con relevancia tributaria, obligados a efectuar pagos a cuenta, etcétera.

Tal “privatización” no ha de ser vista, sin embargo, desde una perspectiva puramente negativa para los ciudadanos, como una forma de trasladar los costes que supone la gestión de los tributos desde la AEAT al propio obligado tributario, provocando en éste un aumento de lo que la doctrina conoce como “costes indirectos” o de “cumplimentación” de los tributos; sino que engloba otra vertiente, diferente, la idea de la conocida en la doctrina española como “colaboración social en la gestión tributaria”.

Esta colaboración social en la gestión tributaria, ya incorporada en la LGT, concretamente, en su artículo 96.1, supone el intento de que colectivos de profesionales tributarios y de instituciones representativas de la “sociedad civil”, desde organizaciones empresariales hasta sindicatos, pasando por los colegios profesionales, colaboren en las actividades tributarias, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en particular, las de carácter formal (declaraciones, obligaciones de información, presentación de datos, etcétera) y, a la vez, cooperen con la AEAT en sus desarrollos.

De esta forma, el contribuyente individual, el sociológicamente determinado *average man*, ignaro en derecho y desconocedor de las complejidades tecnológicas y jurídicas de los nuevos impuestos, no entraría en contacto o colisión directa con la AEAT y, por lo tanto, la resistencia al impuesto se vería disminuida, a la vez, precisamente, que el mayor nivel tecnológico de los colectivos de profesionales y, lógicamente, su mayor profesionalidad y disposición de medios materiales y técnicos facilitarían la aplicación creciente de técnicas informáticas y telemáticas en la gestión fiscal.

En todo caso, tal interconexión de actuaciones entre los poderes públicos tributarios y los colectivos sociales encargados de llevar a cabo

la “colaboración social en la gestión tributaria”, al implicar millones de datos, documentos y obligados tributarios individuales, sólo puede producirse mediante la aplicación de medios informáticos que posibiliten la gestión de tales datos, reduzcan los costes de gestión de los mismos, conecten a los dos mundos en condiciones beneficiosas, tanto para la AEAT como para los colectivos implicados en la gestión tributaria y, en puridad, hagan operativa una gestión tan masificada y numerosa.

b) Por el carácter masivo de su aplicación, se calcula, *v.gr.*, que la AEAT efectúa unos 60 millones de liquidaciones tributarias cada ejercicio, lo que refuerza la necesidad de utilizar tecnologías avanzadas en su utilización.

c) Como corolario de tal situación, por la incorporación de las nuevas tecnologías y, en general, de las denominadas tecnologías de la información y de las comunicaciones (en adelante, TIC), de manera constante y creciente en los últimos años, aunque tal introducción incide más en las grandes empresas y en los gravámenes como el Impuesto sobre el Valor Añadido (en España; Agregado, normalmente, en Iberoamérica) (en adelante, IVA) vinculados a actividades mercantiles y profesionales que en los tributos cuyos contribuyentes son las personas privadas.

Sin embargo, el desarrollo de las potencialidades informáticas para la gestión tributaria en España se ha extendido más allá del círculo de los obligados tributarios empresariales o profesionales; en este sentido, se anota que cerca del 95% de las autoliquidaciones del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), prototipo de exacción sobre personas naturales privadas, se realizan por medio de programas informáticos oficiales, conocidos con los acrónimos Padre y Podre.

d) Porque, en general, la gestión tributaria comienza por iniciativa del contribuyente, mediante declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, auténticos actos de colaboración con la Administración Tributaria o por la presentación de otros documentos.

e) Que la gestión tributaria ha ido eliminando la idea (vinculada en muchos supuestos a puros intereses corporativos de cuerpos funcionariales) de que cada fase de la misma podía concebirse de forma autónoma, con regulaciones propias y construirse de manera independiente de otras etapas, siendo atribuida a un cuerpo funcional cada una de las fases.

Esta idea de “compartimentos estancos” de la gestión tributaria ha sido sustituida por una concepción compleja, rica y diversa de la misma,

donde, además, la finalidad no es ya exclusivamente recaudar, sino anticipar y prevenir el control tributario, habiéndose ampliado considerablemente las funciones de asistencia y ayuda al contribuyente con el propósito (en mi opinión, ingenuo y desorbitado) de lograr el “cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias” y produciendo un sistema de gestión tributaria que, de forma automatizada, prevenga y anticipe los problemas de fraude fiscal.

En estas condiciones, nos parece que la denominación de nuestro trabajo debería ser sustituida por la de “El uso de la informática y otras TIC en las actividades de gestión y control tributario en España” y, además, se puede ya extraer una conclusión inmediata: solamente es posible realizar una gestión masiva, automatizada y cuyo eje es la participación de los particulares, dentro de un sistema tributario moderno, con implicación de millones de contribuyentes (más de 16 en el IRPF, 3,1 en el campo del IVA), si se utilizan, también de forma masiva, procedimientos informáticos, telemáticos, etcétera, es decir, las modernas tecnologías que configuran la llamada “sociedad del conocimiento”.

4. *Un apunte sobre el control y la gestión tributarias en la nueva Ley General Tributaria*

Aunque no es el lugar apropiado para extendernos en lo que respecta a los contenidos de la nueva LGT, cuyo proyecto de ley ha sido presentado a las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, con fecha 6 de junio de 2003,¹⁷ lo cierto es que supone relevantes modificaciones en lo que respecta a la gestión y al control tributarios.

En este sentido, conviene señalar los siguientes aspectos:¹⁸

1o. Un intento consciente de aproximar el procedimiento de gestión tributaria al procedimiento administrativo general, concretamente, al regulado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico

¹⁷ El texto de la LGT aparece publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, núm. 155-1, de 6 de junio de 2003.

¹⁸ Para los interesados en conocer en profundidad la nueva LGT se recomienda su guía oficial de lectura (de ahí, su ausencia de espíritu crítico ante una LGT que va a crear importantes problemas para la gestión fiscal y contiene obvias deficiencias): Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003.

de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJA-PAC).

En nuestra opinión, tal propuesta está condenada al fracaso, pues la Ley 30/1992, con una concepción muy moderna y flexible de la actividad administrativa, no estructura de forma completa un procedimiento estándar, sino que atiende a actuaciones administrativas de muy distinta naturaleza; por si fuera poco esto, lo cierto es que las especialidades que mantiene la nueva LGT respecto al procedimiento administrativo común siguen siendo (lo que es lógico y coherente con la naturaleza del fenómeno fiscal) significativas.

Ahora bien, el procedimiento administrativo general en España, apuesta, como demuestra el artículo 45 de la citada Ley 30/1992, por la sustitución del papel y del expediente documental por medios informáticos y telemáticos, creando un auténtico “expediente virtual”, es decir, la legislación administrativa española favorece el uso de medios telemáticos e informáticos en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, al menos, desde una perspectiva legal, posibilitando su incorporación ordinaria e, incluso, preferente en el procedimiento administrativo ordinario.

2o. La sustitución de la gestión tributaria, aun interpretada de forma amplia (ver *supra*), por un concepto todavía más rico y complejo: la aplicación de los tributos, es decir,

...tanto actuaciones que se encuentran atribuidas, de manera exclusiva, a la Administración, como aquellas otras que corresponden a los obligados tributarios. Hace referencia a las actividades administrativas dirigidas a la gestión, inspección y recaudación de los tributos, las encaminadas a aportar información y asistencia a los obligados tributarios, o que éstos realicen en ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones.¹⁹

3o. Dentro de las actuaciones tributarias, de carácter pluriforme, proteico y abierto, donde no sólo interviene la Administración Tributaria sino intereses colectivos, profesionales tributarios y los propios obligados tributarios, por medio de la citada “colaboración social en la gestión tributaria”, se configura la gestión tributaria como un procedimiento, frente a ciertas pretensiones de novedad, similar al actualmente vigente, aunque se adecua la normativa a la realidad.

¹⁹ *Ibidem*, p. 35.

De esta forma, el inicio de las actuaciones se desplaza hacia el obligado tributario, se plantea como una serie de actuaciones “en masa” y se construye, en principio, con: “...un carácter generalista, ya que tiene encomendada la realización de todas las actividades necesarias para la aplicación de los tributos que no se encuentran integradas en los procedimientos de inspección y recaudación...”.²⁰

4o. Se apuesta decididamente por las nuevas tecnologías en la gestión tributaria, pero se afirma (lo que, en nuestra opinión, empieza a reflejar un criticismo, siquiera limitado a un aspecto, del excesivo optimismo tecnológico que ha caracterizado la gestión tributaria española, al menos, en el Estado Central, desde la entrada en vigor de la AEAT el 1o. de enero de 1992), al señalar:²¹ “...que si bien se fomenta que la Administración Tributaria promueva la aplicación de estas tecnologías, el texto incide en que esta iniciativa no puede afectar a las garantías establecidas por las Leyes tributarias...”.

5o. Se acepta plenamente un contenido estricto de la gestión tributaria, incluido dentro del marco común de las “actuaciones tributarias”, diferenciado de los procedimientos de recaudación y de inspección y, específicamente, de la potestad sancionadora; de esta forma, salvo matices retóricos, del tipo de utilizar las voces “comprobación limitada” frente a las vigentes de “comprobación abreviada”, lo cierto es que el procedimiento de gestión en la nueva LGT continúa las líneas anteriores, ordena y sistematiza la realidad ya vigente, es escasamente innovador y, si acaso, lo que busca es dificultar todavía más las actuaciones de control de la Hacienda Pública, como si el mito del “cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales” asegurara plenamente la llegada del Reino de la Justicia Tributaria a la Tierra.²²

6o. Por último, en lo que para nosotros es, sencillamente, la incorporación en la columna vertebral del Ordenamiento Tributario de la realidad administrativa diaria, la nueva LGT manifiesta: “...la voluntad

²⁰ *Ibidem*, pp. 47 y 48.

²¹ *Ibidem*, p. 39.

²² Téngase en cuenta que el optimismo tecnológico está sustituyendo, en algunas ocasiones, a las formulaciones milenaristas del Reino de la Libertad y el fin de la necesidad que han caracterizado, por cierto, a todos los milenaristas históricos.

Para los interesados, nos remitimos a: Cohn, Norman, *En pos del Milenio*, 2a. ed., Madrid, Alianza Universidad, 1983.

de incorporar, en mayor medida, la utilización de las tecnologías informáticas y telemáticas a la aplicación de los tributos”.²³

5. *Conclusión general*

Debemos, en consecuencia, concluir que nuestro trabajo ha de centrarse en todas las aplicaciones de la informática, medios telemáticos y técnicos, en un concepto muy amplio de la gestión tributaria, muy similar a la futura idea de las “actuaciones tributarias” de la nueva LGT y excluyendo cualquier referencia al terreno aduanero.

III. LA AEAT Y LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMÁTICA TRIBUTARIA EN SUS ACTUACIONES

1. *Una visión general, “los puntos fuertes” en la informatización de la Agencia Tributaria Española*

Si por algo se caracteriza el modelo de Agencia Tributaria implantado en España efectivamente desde el 1o. de enero de 1992 y que se está generalizando en todo el mundo, es por la intensa informatización aplicada en todos sus servicios y por las propuestas constantes para ampliar tal utilización y mejorarla. *Se trata de una apuesta estratégica de la AEAT, la informatización está insita en su modelo gestor y en sus actuaciones.*

Para dar idea de este elevado grado, se expone que la empresa Accenture, en un estudio desarrollado en 23 de países entre el 7 y el 18 de enero de 2003, analizando la madurez de los servicios prestados por Internet en las correspondientes Administraciones Públicas, tanto en amplitud o número, como en profundidad, clasificándolos desde este último aspecto en tres niveles:

- **Publicación**, es decir, cuando la entidad pública utiliza las nuevas tecnologías, en particular, Internet, como un simple vehículo para informar de su existencia y de sus actividades;
- **Interacción**, cuando el usuario puede, utilizando los medios tecnológicos a su alcance, dirigirse a la Administración Pública, y

²³ Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, *op. cit.*, nota 18, p. 40.

- Transacción, cuando la Administración puede, con el mismo medio, dirigirse e interactuar al usuario.

Otorga a la AEAT una puntuación del 77,1%, por delante, de Administraciones tributarias tan avanzadas como las de Canadá o Singapur.²⁴

La AEAT constituye en España, como exponen, asimismo, los *benchmarks* y otros estudios de la Unión Europea (en adelante, UE) relativos a los programas *e-Europe 2002* y su continuación *e-Europe 2005* (programas que tratan de estimular y evaluar los avances de las economías y sociedades de los 15 Estados miembros de la UE hacia la sociedad del conocimiento), la vanguardia del gobierno virtual o *e-Government*, es decir, una Administración Pública que se dirige y se relaciona con sus ciudadanos mediante las TIC.²⁵

Esa estrategia de informatización, emprendida constante, decidida e incrementalmente por la AEAT, responde a varias ideas:

a) La convicción de que sólo la utilización de las nuevas tecnologías en el entorno de una sociedad compleja, económicamente desarrollada, plenamente internacionalizada, abierta al exterior y que, a su vez, aplica nuevas tecnologías para sus funciones más diarias y corrientes, asegura una administración eficaz y eficiente.

Resulta evidente que si la sociedad se está moviendo desde el modelo clásico de sociedad industrial hacia sociedades maduras, “del conocimiento”, “donde la inteligencia sustituye al músculo” y donde valores inmateriales (servicios, propiedad intelectual, marcas, logotipos, diseños...) superan como valores económicos a los productos y mercancías, la AEAT no puede prestar sus servicios en condiciones diferentes a aquellas en las cuales actúa la sociedad a la que sirve y sobre la cual interviene.

b) El convencimiento de que las nuevas tecnologías de las comunicaciones y el tratamiento masivo de la información económica que sustenta el proceso tributario, junto con el desarrollo de mecanismos informáticos de apoyo a los sectores privados y a los propios funciona-

²⁴ Para más información, véase AEAT, *Agencia Tributaria 2005*, Madrid, 2003, pp. 5 y ss.

²⁵ Sobre el desarrollo y contenido de los programas “e-Europa 2002” y su sustituto “e-Europa 2005”, se recomienda al lector el acceso al portal de servicios informáticos www.datadiar.com en el apartado correspondiente a “Nuevas tecnologías”.

rios en el desarrollo de sus actividades, permiten aumentar la eficacia y la eficiencia de la AEAT, al reducir los costes indirectos de la fiscalidad, minorar los costes de gestión y, además, asegurar un flujo de datos y de control de las actividades económicas que permite mayores recaudaciones y minimiza el impacto del fraude.

c) La idea de que en sistemas de gestión tributaria masivos como el español, con millones de declarantes y con innumerables datos y operaciones con trascendencia tributaria solamente la informática puede asegurar el control de tales datos, su tratamiento adecuado y el seguimiento de las operaciones y transacciones económicas que reflejan.

d) La utilización de la AEAT, situada en el corazón del sistema democrático, dada la sensibilidad del tributo en las sociedades modernas, para actuar como arrastre de otras Administraciones Públicas vinculadas a la misma, pero que optaron tardíamente por el desarrollo de las TIC, supuesto de la Seguridad Social, aunque solamente sea porque la conexión directa entre estas actividades y el solapamiento de intervenciones y competencias administrativas entre estas entidades, las cuales, en consecuencia, deben compartir información, datos e, incluso, procedimientos, obliga a las unidades administrativas más rezagadas en la carrera tecnológica a incorporar tecnologías de la información, aunque solamente sea para hacer factible el intercambio de información con la AEAT mediante instrumentos telemáticos.

En este sentido, la reciente experiencia de la llamada “deducción por maternidad” del IRPF, donde un “impuesto negativo sobre la renta”, consistente en una paga mensual de 100 euros para las madres trabajadoras con hijos menores de tres años, se está realizando desde la AEAT, por sus mejores capacidades informáticas, cuando en puridad debería haber sido incorporado como una prestación social dentro del sistema general de prestaciones familiares que regula la seguridad social, ha sido decisiva, pues al final se ha optado por gestionar esta prestación desde la entidad con mayores medios informáticos y mejores bases de datos sobre la situación familiar de los colectivos potencialmente beneficiados por la medida.

Nótese al respecto que esta “deducción” ha podido ser solicitada por los interesados por Internet e, incluso, por teléfono, gestionándose telemáticamente todos los datos y comprobando, mediante cruce de informaciones, la AEAT la veracidad y corrección de las condiciones para su aplicación.

Para hacerse una idea de la magnitud de la tarea, piénsese que han sido unos 500,000 beneficiarios los que, mensualmente, reciben tal prestación, la cual se ingresa directamente en sus cuentas corrientes abiertas en cualquier entidad financiera con un establecimiento abierto en el territorio español.²⁶

e) El intento de lograr que la sociedad española y nuestras empresas, en particular, el núcleo de las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYME), las cuales constituyen la columna vertebral de la economía española (a 1o. de enero de 2002, de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística, existían en España 2.710.400 empresas activas, de las cuales más de la mitad no disponían de asalariados y el 80% tenía dos o menos trabajadores), a imitación del dinamismo de la AEAT y forzados, en parte, por la necesidad de relacionarse en la materia imponible con la AEAT, se adentrarán en la sociedad de la información.

2. Una visión general. Los “puntos débiles” en la informatización de la Agencia Tributaria española

Conviene, sin embargo, determinar algunos puntos críticos a esta visión de conjunto que manifiesta el alto grado de informatización de la AEAT y su dinamismo:

a) La informatización y aplicación de las nuevas tecnologías ha sido desigual, tanto en lo que respecta a los elementos o fases de la gestión tributaria, como en lo relativo a los instrumentos técnicos utilizados y sus efectos en el seno de las diferentes unidades administrativas de la AEAT, así, la asistencia y desarrollo a los contribuyentes han hecho un amplio, creciente y aceptado uso de las TIC, en cambio, la Inspección Tributaria sigue centrandose su actividad en un expediente documental y contable basado en el papel (véase *infra*).

Asimismo, se ha utilizado de forma intensa Internet para las relaciones con el exterior y se ha creado una poderosa Intranet, documental y con diferentes funciones y aplicaciones, para las relaciones con los propios funcionarios y trabajadores de la AEAT, mas otros medios como es la telefonía móvil que, sorprendentemente, han tenido un éxito arrollador en la sociedad española, donde cerca del 80% de la población

²⁶ Para los interesados en conocer las características, regulación y funciones de la “Deducción por maternidad”, se remite a mi trabajo en la revista *Quincena Fiscal*, núm. 12/2003, titulado “La familia y la reforma del IRPF”.

dispone de un teléfono móvil o cedular, no han alcanzado un grado de uso amplio en las relaciones tributarias.

b) La sociedad española no ha respondido a la “sociedad del conocimiento” como se esperaba. Los datos de la UE reflejan que España, junto con Portugal y Grecia, se encuentran al final de cualquier indicador sobre el desarrollo de la sociedad del conocimiento.

Aunque los datos varían y las estadísticas resultan debatidas y discutibles, los datos son impresionantes, en lo que respecta al fracaso de la “sociedad del conocimiento” en España y, lo que es peor, a su retroceso en términos relativos.

En este sentido, apenas una cuarta parte de la población española dispone de PCs en su domicilio, menos del 2% de las transacciones económicas se efectúan mediante técnicas de comercio electrónico, modelo B2C, España es el penúltimo país de la UE en seguridad en la Red, en el uso de Internet en las empresas, el último en gasto público en telecomunicaciones y el undécimo sobre los quince Estados miembros de la UE en lo relativo al uso de la banda ancha, el duodécimo en población usuaria de Internet y así sucesivamente.²⁷

Nuestro retraso tecnológico, denunciado una y otra vez (frente a las recomendaciones de la propia UE, en el sentido de que se debería destinar un 3% del PIB a las actividades de investigación y desarrollo, los últimos datos en España manifiestan que el porcentaje se dedican en el 0.97%), conduce al absurdo de que una entidad de “agencia”, al servicio de los ciudadanos, tenga que acompasar sus ofertas y desarrollos tecnológicos a los medios de los propios ciudadanos, en vez de atender, con leve retraso, sus necesidades y propuestas; así, la posibilidad e, incluso, la obligación legal de realizar las declaraciones tributarias por medios telemáticos ha tenido que limitarse, en muchos casos, a las grandes empresas (en el sistema tributario español, aquellas cuya cifra de negocios supera en el ejercicio 6.010.121 euros), dejando que las PYME operen de forma exclusivamente voluntaria con esta tecnología.

El elevado grado de informatización de nuestra gestión tributaria se enfrenta a un páramo tecnológico en el resto de la sociedad española y en la propia Administración Pública.

Nuestra AEAT está siendo utilizada por el gobierno, cuyos errores en materias de política tecnológico son rotundos, como “justificación”

²⁷ Fundación Auna, España 2003, *Informe anual sobre el desarrollo de la Sociedad de la Información en España*, Madrid, 2003.

para nuestra constante pérdida de relevancia en el desarrollo de la sociedad del conocimiento.

c) Esta situación, obviamente, tiene que afectar a la propia AEAT, la cual no puede quedar al margen del resto de las unidades administrativas, ni de la propia evolución tecnológica de los obligados tributarios.

El evolucionismo tecnológico de la AEAT contrasta con el atraso del *e-Government* en España, generando una grave *digital divide* en el seno de la Administración Pública española y crea dos modelos, cada vez más diferentes, diferenciados y distantes entre sí, de actuaciones tributarias: las vinculadas a las empresas tecnológicamente avanzadas y a los profesionales tributarios que actúan con TIC, en el marco de la “colaboración social en la gestión tributaria” y las de los restantes sectores económicos y particulares, donde sigue predominando la utilización del papel y del procedimiento administrativo clásico para relacionarse con la AEAT.²⁸

d) El modelo informático de la AEAT no ha producido, en general, ni procedimientos, ni estándares, ni *software* propios, sino que ha recurrido excesivamente a las empresas informáticas del sector privado.

e) Por último, se desconoce el coste, en términos de euros y de recursos humanos, que las inversiones en TIC han causado a la AEAT y, en particular, no existe un análisis de costes alternativos, es decir, ¿qué hubieran supuesto para los objetivos de la AEAT la utilización de otros sistemas e, incluso, el mantenimiento durante un mayor lapso temporal de procedimientos tradicionales de gestión tributaria? ¿Y cuál es el coste-beneficio real de la intensa informatización de las actuaciones tributarias en España? No existe posibilidad de dar respuesta a estas preguntas, lo que revela una carencia total de análisis coste-beneficio en lo que respecta a la gestión tributaria de la AEAT.

IV. MEDIOS INFORMÁTICOS EN LA ASISTENCIA Y AYUDA AL CONTRIBUYENTE

Sin despreciar la aplicación de medios tradicionales para informar a los obligados tributarios sobre el cumplimiento de sus cargas fiscales y para difundir entre los mismos la legislación y la normativa fiscal,

²⁸ En general, Hortalá Vallvé, J. e Ibáñez Peña, J., *Guía de Internet para el profesional tributario*, Valencia, CISS-Praxis, 2001.

por ejemplo, la publicación en los periódicos de mayor difusión de un “Calendario del Contribuyente”, donde de forma regular, normalmente, por meses, se indica a los contribuyentes qué obligaciones tributarias han de cumplir, sin duda, nos encontramos ante el aspecto de las actuaciones tributarias por medios informáticos al que se ha dedicado mayor importancia por una AEAT que centra su actuación en el “cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”.

Para ello, la primera medida es la existencia de un auténtico portal de la AEAT, www.agenciatributaria.es,²⁹ donde los obligados tributarios:

- Pueden obtener una información actualizada sobre las actuaciones más relevantes de la propia AEAT y sus proyectos más representativos, por ejemplo, se puede acceder al proyecto de nueva LGT.

- Se proporciona información respecto de la legislación tributaria más relevante.

- Se interactúa con el contribuyente o su representante para contestar a sus preguntas y dudas fiscales. En este sentido, la publicación de un conjunto de respuestas a dudas tributarias, el programa Infroma, supone el eje de la información e interpretación de las leyes tributarias.

- El contribuyente puede descargar en este portal los diferentes modelos de declaración e instrucciones que se ejecutan por medios telemáticos para efectuar las diversas declaraciones tributarias, consultar sus dudas, obtener síntesis de los procedimientos tributarios más usuales, conseguir el certificado que le permita al contribuyente la obtención de la firma electrónica avanzada (véase *infra*), imprescindible para efectuar las autoliquidaciones por medios telemáticos, etcétera.

- Se informa puntualmente a los contribuyentes y colectivos de profesionales tributarios de cualquier actuación tributaria de interés para los mismos.

- Se permite acceder telemáticamente a las subastas de los bienes embargados por la Hacienda Pública en procedimientos ejecutivos.

- Se proporciona información y se permite el acceso, con los correspondientes controles de seguridad, a los contribuyentes respecto de determinadas situaciones tributarias que les afectan, por ejemplo, en relación al estado de su devolución tributaria en el IRPF.

²⁹ Hortalá Vallvé, J. e Ibáñez Peña, J., “Ciber fisco español: la Agencia Tributaria en Internet”, *Carta Tributaria*, monografías, núm. 6/2001.

- Se permite que los obligados tributarios conozcan el Número de Identificación Fiscal de otros obligados tributarios, a efectos del cumplimiento de los requisitos de identificación de las adquisiciones intracomunitarias en el seno del IVA.

- Se proporciona información de interés general sobre la propia AEAT, por ejemplo, teléfonos de contacto, direcciones de las Delegaciones y Administraciones Territoriales, etcétera.

- Se permite el vínculo con otros portales de interés para el contribuyente o, en general, para el administrado; en este sentido, el más relevante a nuestros efectos es el del Ministerio de Hacienda, www.minhac.es, donde operan unidades administrativas tan significativas para las actuaciones tributarias como son:

a) La Dirección General de Tributos (www.dgt.minhac.es), (en adelante, DGT) órgano encargado de legislar e interpretar la normativa tributaria del Estado. La información más esencial en este terreno son las consultas tributarias.

La consulta tributaria, regulada en el artículo 107 LGT, constituye la interpretación auténtica de la norma tributaria, proporcionada por el órgano que prepara la legislación tributaria y el seguimiento de la misma, su contestación, además de conformar un abundante *corpus* de doctrina administrativa, exime al contribuyente de cualquier sanción tributaria y es utilizada en cualquier debate o recurso fiscal.

Las consultas tributarias se pueden consultar tanto en la página *web* de la AEAT como en la de la DGT, mediante diferentes formas de acceso (por número, por tributos, por fecha de publicación, por ley, por concepto, de forma libre,...). La consulta es gratuita y la mayoría de los portales jurídicos con materias de derecho financiero permiten, a su vez, el acceso al portal de la DGT y la obtención de estas consultas, aunque, lógicamente, la forma de presentación de las mismas, el acceso a su contenido, su clasificación, etcétera, depende del navegador utilizado o del modelo de información que al respecto plantee la entidad privada correspondiente; de hecho, cada editorial suele disponer de bases de datos avanzadas que integran consultas tributarias, sentencias, comentarios de legislación, etcétera, de frecuente uso por los profesionales interesados en la problemática fiscal.

Asimismo, importa destacar que virtualmente se publican documentos como la *Memoria de la Administración Tributaria*, donde, anual-

mente, se reflejan las actividades de la Administración Tributaria española, la documentación sobre los presupuestos del Estado o determinados informes de interés para contribuyentes.

b) El Instituto de Estudios Fiscales (www.ief.mihac.es) (en adelante, IEF), donde, además de acceder a los diferentes cursos de formación impartidos para funcionarios por parte de la Escuela de la Hacienda Pública, se puede entrar telemáticamente a la biblioteca, a las publicaciones del propio IEF, a documentos publicados por el mismo sobre el sistema tributario español en general (algunos con carácter gratuito), a cursos de interés general (por ejemplo, la primera maestría virtual sobre Hacienda Pública y Administración Tributaria que, en colaboración con el Banco Mundial y el CIAT, se viene desarrollando para funcionarios latinoamericanos, dispone de una plataforma propia de *e-learning*), a las actividades y cursos para extranjeros, etcétera.

c) Los Tribunales Económico-Administrativos. Sin duda, la ausencia de una forma *online* de disponer de todas las resoluciones de estos Tribunales es una de las más importantes lagunas de nuestra Administración Tributaria, ya que el acceso es limitado (no para todos los tribunales) y, además, con mucho retraso en el tiempo sobre el momento de publicación de la Resolución.

- Se permite que el contribuyente pueda acceder a información tributaria relevante, por ejemplo, el número de identificación a efectos del IVA de otro operador comunitario; puede también pedir su propio NIF, etcétera.

Nótese que las actuaciones de ayuda se producen, en muchos supuestos, en colaboración con colectivos profesionales que operan como representantes e intermediarios de los obligados tributarios individuales, cuyo listado puede, asimismo, obtenerse en ese portal y que tales actuaciones están excesivamente volcadas al uso de Internet como herramienta telemática, aunque en algunas campañas fiscales como la anual del IRPF, la AEAT aplica otros sistemas tecnológicos, por ejemplo, la consulta telefónica de los datos fiscales por parte del propio contribuyente o la petición telefónica de cita previa para efectuar la declaración.

- Otra información variada de carácter tributario, por ejemplo, indicaciones a los propios colectivos implicados en la colaboración social de la gestión tributaria de novedades de interés para su funcionamiento,

descripción de los objetivos y finalidades de la AEAT, informe general sobre la AEAT, etcétera.

V. REALIZACIÓN DE TRÁMITES TRIBUTARIOS POR MEDIOS TELEMÁTICOS

1. *Las declaraciones tributarias efectuadas por medios telemáticos.*³⁰

En el modelo tributario español, la gestión tributaria centrada en la recaudación suele comenzar por la declaración del obligado tributario. Aunque existen múltiples modalidades de declaración, básicamente, pueden diferenciarse entre:

- Declaraciones que implican el pago de la deuda tributaria del propio contribuyente, conocidas como autoliquidaciones, las cuales pueden suponer perfectamente la obligación de la Administración Tributaria de devolver créditos tributario, especialmente, si los pagos a cuenta realizados con anterioridad por el contribuyente superan la cuantía final de su deuda tributaria a pagar.

- Declaraciones que suponen el pago de la deuda tributaria de un tercero, bien como sustituto del contribuyente, bien como pago a cuenta, por ejemplo, por las retenciones que sufren los rendimientos del trabajo a cuenta del IRPF del propio trabajador y que realiza el pagador del rendimiento, siguiendo el conocido sistema *Paye (paye as you earn)*. Estas declaraciones suelen suponer un ingreso tributario y, en consecuencia, constituyen, asimismo, autoliquidaciones.

- Declaraciones con carácter puramente informativo, bien recapitulando datos ya existentes en otras declaraciones, verbigracia, por medio de una declaración anual que resuma la información proporcionada en declaraciones mensuales o el modelo 349 (en el sistema tributario español los modelos oficiales de declaración siguen un código numérico, dependiente del tributo que corresponda, así los del dígito 3 corresponden al IVA) de recapitulación de los datos correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias; de datos de terceros, por ejemplo, las entidades financieras informando sobre las cuentas bancarias que se mantienen en las mismas o bien otras declaraciones de carácter recapitulativo.

³⁰ En general, Simón Mataix, María, “La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: un ejemplo de incorporación de las técnicas informáticas a los procedimientos tributarios”, *Carta Tributaria*, monografías, núm. 14/2003, segunda quincena, julio de 2003.

Pues bien, *la finalidad fundamental de la AEAT es que todas las declaraciones tributarias, cualquiera que sea su contenido y naturaleza, se efectúen por medios telemáticos, manteniendo la voluntariedad de esta instrumentación en el supuesto de particulares y PYMES y obligando a su realización por este medio técnico en el supuesto de grandes empresas.*

Para ello, el obligado tributario debe acceder, la primera vez, a la página web de la AEAT y, asegurando la seguridad e integridad de la información que proporciona y de su identificación, obtiene de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Casa de la Moneda (en adelante, FNMT) (www.cert.fnmy.es/aeat) y desde mediados de este año de cualesquiera entidad reconocida por la propia AEAT, un certificado de usuario que el permita “navegar” y utilizar en todas sus declaraciones.

El procedimiento, esencialmente, consiste en obtener un certificado de usuario expedido por la FNMT, que opera como firma electrónica avanzada y garantiza la personalidad de los sujetos intervinientes en la transacción electrónica. Una vez solicitado el certificado, se obtiene un código de solicitud del mismo. Este certificado de usuario es el X.509.V3.³¹

La primera vez deberá ratificar su identificación ante una oficina territorial de la AEAT mediante la presentación de su Documento Nacional de Identidad o equivalente, firmándose el correspondiente documento de solicitud, en el cual puede incluir una dirección de correo electrónico, pudiendo descargarse ese certificado, el cual puede revocarse directamente, mediante acceso de nuevo y en cualquier momento a la página de la AEAT o renovarse anualmente, pues, en caso contrario, caduca.

Reconocido con ese certificado, se desarrolla una firma electrónica avanzada que sustituye el papel de la firma escrita normal, la cual identifica al obligado tributario, permite efectuar la correspondiente declaración por medios telemáticos, siguiendo las instrucciones que figuran en el portal de la AEAT y en el modelo oficialmente establecido y, en su

³¹ Estas presentaciones pueden efectuarse, de la misma forma, por medio de los colectivos sociales y profesionales que se enmarcan en los procedimientos de colaboración social en la gestión tributaria. Para más información, se remite al Real Decreto núm. 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y demás documentos tributarios, publicada en el BOE de 21 de diciembre. También, obviamente, se han publicado disposiciones de carácter técnico sobre el certificado de usuario, los números de serie y huellas digitales del mismo, etcétera.

caso, se realizará el correspondiente ingreso en las cuentas de la AEAT. Los errores u omisiones serán corregidos o detectados automáticamente por la AEAT, en tiempo real, enviando los correspondientes mensajes, hasta llegar a la aceptación de la declaración y de la deuda tributaria correspondiente, pudiendo el obligado tributario o su representante exigir el correspondiente recibo de recepción.

La regulación de este procedimiento de presentación telemática de declaraciones ha ido conformándose a lo largo de diferentes años, desde el ejercicio 1999 y se ha ido extendiendo a prácticamente todas las declaraciones tributarias.

El desarrollo técnico de este procedimiento, así como las garantías de seguridad que lo conforman, junto con los principios de autenticidad de lo declarado, integridad de la declaración y de lo pagado y confidencialidad en la información proporcionada, se asegura por la intervención del prestador de servicios de certificación electrónica que, en principio, fue exclusivamente la FNMT y, a medida que se iba consolidando el sistema y facilitando su extensión, ha tenido que abrirse a otros certificadores de seguridad, prestadores de los servicios de firmas electrónicas.

De hecho, el monopolio ejercido en sus relaciones con la AEAT por la FNMT, una entidad pública, dependiente del Ministerio de Economía español, fue objeto de críticas, tanto por la exclusividad que suponía, como por las restricciones que implicaba a la libre competencia y a la prestación de servicios de seguridad electrónica en el seno de la UE y, también, porque el negocio de la firma electrónica se estaba restringiendo enormemente; todas estas consideraciones, junto con el escaso desarrollo de la firma electrónica avanzada en España, han forzado recientemente a extender la posibilidad de convertirse en generadores de firmas electrónicas avanzadas para la presentación de documentos en la EAT a otros certificadores, cuyos servicios que se reconocen en la página *web* de la AEAT, por ejemplo, el sistema Camerdata de las Cámaras de Comercio.

Este procedimiento de declaración telemática, tal y como hemos señalado, puede hacerse de dos formas: *a)* Directamente, por el obligado tributario, y *b)* Mediante representantes de los obligados tributarios, los colectivos de profesionales tributarios, reconocidos por la propia AEAT, en el cumplimiento de la función de “colaboración social de la gestión tributaria”; obviamente, la profesionalidad de estos colectivos, la respon-

sabilidad que asumen ante la AEAT mediante la firma de un convenio formal, los mayores medios materiales y humanos de los que disponen estos profesionales y la posibilidad de concentrar en pocos gestores la incidencia de múltiples declaraciones, conllevan que esta segunda modalidad se esté convirtiendo en la general; en este sentido, véase la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios (*Boletín Oficial del Estado*; en adelante, *BOE*, núm. 132/2003, de 3 de junio).

Toda la normativa de desarrollo se ha ido configurando a partir del ejercicio 1999 y publicada en el *BOE*, aunque la doctrina critique que aspectos relevantes de la misma, por ejemplo, los vinculados a las características técnicas del servidor aparezcan en normativa de rango formal muy secundario, normalmente, Resoluciones del Director de la AEAT. En todo caso, en los momentos actuales, tras la publicación de la nueva LGT, puede existir el momento óptimo para refundir, homogeneizar y actualizar toas las disposiciones vigentes sobre declaraciones y comunicaciones tributarias habilitadas para presentarse por medios telemáticos.

Téngase en cuenta que esta colaboración de terceros en las tareas de gestión tributarias no sólo se centran en tributos cuyos deudores son empresarios o profesionales, sino en el IRPF o en el cumplimiento de obligaciones a cuenta, por ejemplo, las grandes empresas que realizan las retenciones a cuenta del IRPF por los rendimientos del trabajo de sus operarios, es lógico y coherente que se conviertan en colaboradores de la AEAT a la hora de declarar el IRPF.

Por ello, la colaboración social en la gestión tributaria, expresada en los correspondientes Convenios de Colaboración, no se refiere exclusivamente a las asociaciones de asesores fiscales, sino a instituciones públicas (CCAA, entidades locales), empresas (entidades financieras, grandes almacenes), sindicatos y organizaciones empresariales.

Las posibilidades de un servicio tributario telemático a cargo de terceros han sido ampliadas por medio del Real Decreto 1377/2003, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

En otro orden de cosas, las declaraciones por medios telemáticos se han ido ampliando, en muchos casos, hasta convertirse en obligatorias, exclusivamente, para las grandes empresas; por el contrario, para las PYME este procedimiento sólo es voluntario y, obviamente, para las personas físicas la voluntariedad es toda vía mayor. Ahora bien, la AEAT impulsa el desarrollo de las declaraciones de particulares por Internet, en particular, del IRPF, siendo el sistema de presentación totalmente idéntico al exigido para las grandes empresas, mediante la utilización de firma electrónica, habiéndose logrado importantes resultados, pues en las declaraciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2003 (declaración del año 2002), se han alcanzado 1.7 millones de declaraciones por Internet.

Para los particulares, sin embargo, las TIC utilizadas se centran en el desarrollo de programas informáticos por parte de la propia AEAT que supongan la emisión de declaraciones y liquidaciones informáticas válidas para la AEAT. El ejemplo más contundente son los programas Padre y Podre aplicados en el IRPF por la inmensa mayoría de los declarantes del IRPF español.

También se aplican, aunque de forma decreciente, las citas previas por teléfono para que los contribuyentes acudan a las delegaciones territoriales a que les hagan la declaración del tributo y también se han desarrollado sistemas para realizar declaraciones por medios telefónicos ordinarios, sea con teléfono fijo o con cédular, así como las peticiones por medios telefónicos de otra información tributaria, de interés para el propio obligado tributario.

La utilización de medios informáticos en gravámenes esenciales para los particulares, sustancialmente el IRPF, va a ser objeto de un nuevo fomento, cuando el próximo ejercicio se remitan oficialmente a los contribuyentes, que así lo deseen, su declaración tributaria preimpresa, la llamada “borrador de declaración”.

Se asegurará, en todo caso, lógicamente, la calidad y confidencialidad de la información remitida con esta declaración, dada la relevancia del dato tributario, su utilización exclusiva para el propio procedimiento tributario (y algunos supuestos excepcionales permitidos y tasados en el artículo 113 de la LGT, el último, para las actuaciones contra el blanqueo de capitales) y del derecho a la intimidad que protege el artículo 18 de la ConsE.³²

³² “1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen...”

En el supuesto de que el contribuyente esté conforme con el contenido del borrador, su simple firma y presentación o confirmación (en oficina de la AEAT, por correo, por teléfono o por Internet) y, en su caso, la realización del ingresos correspondiente, equivale al cumplimiento de la obligación de declarar por el IRPF, lo que supone una importantísima reducción de costes de cumplimentación para los contribuyentes y de costes de gestión a la Hacienda Pública, ya que los datos tributarios que aparecen en el impreso oficial se obtienen de la propia Base de Datos Nacional de la AEAT y el cálculo de los diferentes parámetros tributarios que integran la declaración del IRPF, es un sencillo algoritmo de fórmulas matemáticas, el cual sigue *pari passu* la legislación del impuesto.

En 2003, se produjo un anticipo del sistema, de forma probatoria, con la emisión de 1,500,000 borradores de declaración. Otro aspecto importante es que este “borrador de declaración” se podrá remitir por medios electrónicos, si el contribuyente así lo pide.

2. *El uso de la informática en otros trámites con la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

Es patente que un obligado tributario no se relaciona exclusivamente con el aparato de la Administración Tributaria para declarar sus deudas tributarias o presentar datos tributarios suyos o de terceros exigidos por la ley, sino que el proceso relacional es más complejo, pudiendo clasificarse en diferentes grupos de actuaciones:

a) Actuaciones de carácter informativo, cuando la AEAT solicita alguna información o dato puntual, con carácter esporádico, es decir, la llamada “información por captación”, para diferenciarla del cumplimiento de obligaciones periódicas de proporcionar datos e informes con trascendencia tributaria a la AEAT, también puede el contribuyente dirigirse a la AEAT para pedirla información sobre su situación tributaria o de terceros por razones variopintas, por ejemplo, porque desee conocer la situación fiscal de una empresa que está adquiriendo o porque demande datos sobre su situación tributaria otras Administraciones pú-

4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”.

En España existe una normativa, siguiendo el modelo de la UE, de protección de datos y una Agencia de Protección de Datos encargada de la regulación en esta materia.

blicas, *v.gr.*, la Administración Educativa a efectos de la concesión de becas por estudios a sus hijos.

b) Actuaciones vinculadas a recursos y reclamaciones, como consecuencia, en la inmensa mayoría de los casos, de desacuerdos con liquidaciones o autoliquidaciones tributarias.

c) Actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria tendentes a controlar, investigar, recaudar, ejecutar, etcétera, una deuda tributaria.

Cualesquiera que sea la clasificación y el tipo de actividades que diseñemos, el propósito fundamental de la AEAT es estructurar sistemas alternativos para la tramitación de todos los procedimientos y fases de las actuaciones tributarias que eviten el uso del papel y, en particular, la presencia del sujeto pasivo o de su representante en una oficina tributaria; para ello, se pueden aplicar múltiples tecnologías, en particular, la telefónica o los medios telemáticos.

Sin embargo, los resultados son muy irregulares, en lo que respecta tanto al desarrollo de estos modelos alternativos, como a su extensión y uso. En primer lugar, interesa señalar que, al contrario, de las actuaciones de asistencia y ayuda a los contribuyentes y de las declaraciones tributarias, los trámites y actuaciones restantes entre obligados tributarios y AEAT son enormemente variados, una auténtica lista abierta y, asimismo, tanto los documentos que se incluyen en estos procedimientos, como las fases, actividades, informes, documentación, pruebas, etcétera, que deben utilizarse a lo largo de los mismos, tanto por la AEAT como por los contribuyentes carecen de formalización, apareciendo claras dificultades para resumirse en datos, algoritmos o elementos reducibles a *bits* de información, piénsese, como paradigma, en la cuasi imposibilidad de estandarizar y transformar en datos informáticos el contenido de un recurso tributario.³³

En cualquier caso, se han dado pasos en ese sentido, el primero de ellos es la configuración de un Registro Telemático de escritos o, mejor dicho, de la documentación e instancias de cualquier clase presentadas por los obligados tributarios ante la AEAT.

³³ Aunque, como también hemos indicado (véase la nota a pie de página número 30 anterior) esta situación ya se ha producido en lo relativo al recurso de reposición, es decir, el que se produce ante el mismo órgano administrativo que dictó el acto que se recurre.

Evidentemente, el primer elemento de cualquier tramitación administrativa por parte del contribuyente es la presentación de su demanda, instancia, petición, recurso, etcétera y, si este documento, de variable naturaleza, se incorpora desde sus orígenes en un registro de carácter telemático que asegure su identidad, recepción, archivo y control, resultará más fácil, tanto para la AEAT como para los obligados tributarios que todos los restantes trámites y documentos vinculados al primer escrito y relacionados con el mismo no se produzcan en papel, sino de forma telemática o, en algunos casos, mediante la utilización del teléfono.

En realidad, lo que se pretende es crear un auténtico “expediente virtual”, donde tanto la AEAT como los obligados tributarios e, incluso, las actuaciones de terceros vinculadas al procedimiento fiscal en curso, por ejemplo, un peritaje, un informe de un auditor de cuentas o un dictamen de un experto se realicen telemáticamente y se integren *online* en el proceso.

Todo ello, supone al final la existencia de una verdadera Oficina Virtual de la AEAT para enfrentarse a estos trámites y una acusada normalización de todos los escritos y documentos implicados en relaciones con la AEAT, al menos, de los más comunes.

Se trataría, en este Oficina Virtual Integral (en adelante, OVI) de la AEAT de que el obligado tributario centralizará todas sus actividades y contactos con la AEAT en un solo canal, en principio, telemático, pero sin desdeñar otros desarrollos multimedia, del tipo *call centres*; en realidad, estos sistemas integrales ya se aplican en organizaciones empresariales, como resulta del modelo CRM (*Central Relationship Management*), cuya personalización y atención especializada al cliente, en este supuesto, el obligado tributario, es digna de señalar.

Ahora bien, mientras que los registros telemáticos se han creado legislativamente hablando y se han abierto en determinadas unidades administrativas, incluyendo la propia AEAT y los obligados tributarios, siempre que dispongan de un certificado de servidor con firma electrónica avanzada proporcionada por la FNMT o por un prestador de servicios aceptado por la AEAT, resulta que la intensidad de su uso se ve muy reducida, al limitarse a recursos de reposición y a algunos procedimientos tributarios normalizados, pues en los restantes procedimientos tal normalización documental e, incluso, el procedimiento no se encuentran pensados para realizarse de manera telemática.

Esta regulación aparece en el Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos.

Siguiendo con lo anterior, un instrumento muy utilizado por la AEAT para reducir el papel, mejorar la gestión tributaria, reducir los costes para los ciudadanos y facilitar, en general, la vida de éstos es el impulso de los procesos de intercambio de información directo con otras Administraciones Públicas; de esta forma, la AEAT remite, mediante el correspondiente Protocolo de Adhesión al sistema, los datos de carácter tributario que posee sobre un ciudadano, a instancias de otra Administración Pública y siempre bajo la autorización de la ley, lógicamente, este intercambio de información.

La transmisión, mediante intercambio automatizado de datos con otras Administraciones públicas de documentos, por ejemplo, la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o de otra información con relevancia fiscal que la AEAT dispone de un administrado en particular, resulta esencial para evitar que el ciudadano tenga que presentar un documento cualquiera, por ejemplo, su propia liquidación del IRPF, ante otra entidad pública en un trámite administrativo: concesión de becas, petición de subvenciones, reconocimiento de situaciones de incapacidad, etcétera.

La AEAT y el otro ente público se intercambian esa información por medios telemáticos, mediante sistemas informáticos comunes, sin molestar al contribuyente. Como se afirma:

Las ventajas del sistema que se encuentra operativo en Internet... son evidentes. Así, se evitan molestias de desplazamiento a los ciudadanos, el ente público que obtiene la información elimina un requisito formal en sus convocatorias de contratos, licencias o ayudas públicas, pudiendo además realizar una gestión informatizada de la documentación electrónica recibida, garantizándose además su autenticidad y la Agencia Tributaria puede dedicar sus recursos a otras tareas, al no tener que emitir certificados tributarios individualizados en papel.³⁴

Piénsese, en otro orden de cosas, que este intercambio constante, en tiempo real y automatizado de información, es una poderosa vía de con-

³⁴ Agencia Tributaria, *Agencia 2005*, *op. cit.*, nota 24, pp. 43 y 44.

trol tributario y, de hecho, se utiliza para obtener datos con relevancia tributaria por parte de otras entidades privadas y públicas: escrituras de Notarios, inscripciones del Registro Civil, altas en cotizaciones de la Seguridad Social, etcétera, lo que está permitiendo, además, crear “virtualmente” y en plazos muy rápidos, 48 horas, empresas, en especial, la conocida como “Sociedad Limitada Nueva Empresa”, ya que todos los agentes implicados en su creación y los documentos necesarios se transmiten automáticamente por medios informáticos y sistemas de firma electrónica avanzada, mediante el sistema conocido como CIRCE.

En el mismo sentido, la AEAT recibe información de otras unidades administrativas, supuesto de la Seguridad Social que la llevan, a su vez, a cumplir no sólo funciones de control tributario, sino de otra naturaleza, tal y como hemos afirmado al describir con anterioridad el sistema de “deducción por maternidad” en el IRPF español.

De esta manera, no es sólo que la AEAT aporte su excelente base de datos a otras unidades del sector público e, incluso, a agentes privados (por ejemplo, las Cámaras de Comercio, para diseñar una política exportadora o para facilitar la creación de nuevas empresas), sino que el intercambio automatizado permite integrar rapidísimamente en la propia base de datos de la AEAT información, documentos y datos de relevancia tributaria, obtenidos, solicitados, archivados y generados por otros entes públicos, para lo cual ha de asegurarse el respectivo protocolo de intercambio de información y la compatibilidad entre los sistemas, tendiendo la AEAT a impulsar modelos abiertos de intercambio de información, como es el sistema XML (*eXtensible Markup Language*).

Por el contrario, tal y como señalamos, el uso de los medios informáticos está más retrasado en las operaciones administrativas de la AEAT que suponen manifestaciones de su poder de *imperium*, específicamente de lo que consideraríamos como control tributario en estado puro, aunque también la situación está cambiando, así:

a) Las oficinas gestoras aplican sistemáticamente controles informáticos, para detectar errores, aritméticos, de coherencia interna, incumplimientos legales, ausencia de documentos, defectos documentales, etcétera, a las declaraciones presentadas por los contribuyentes, traducéndose estas intervenciones en liquidaciones de oficio, emanadas por la propia AEAT, las conocidas popularmente como “liquidaciones paralelas”, las cuales ponen de manifiesto a los obligados tributarios tales errores y

les demandan su corrección, justificación, crítica o pago, en su caso, de la deuda tributaria corregida.

Evidentemente, los problemas en este caso para un uso extensivo de la informática es que tales liquidaciones resultan ser, en la inmensa mayoría de los supuestos, correcciones de hecho, de errores aritméticos, pero no pueden entrar en análisis jurídicos, documentales y contables, dada la imposibilidad de aplicar la informática a las mismas y, en segundo lugar, si bien la liquidación de la AEAT se realiza por medios informáticos, las alegaciones y otras reacciones de los contribuyentes se manifiestan en papel, a lo largo de su procesamiento, especialmente, desde el trámite de alegaciones al que tiene derecho el sujeto pasivo.

Lo que se está intentando, por otra parte, es construir análisis de riesgos que permitan, informáticamente, hablando, detectar las declaraciones o comportamientos de obligados tributarios sospechosos de estar incumpliendo la legalidad y poder trasladar estas declaraciones “sospechosas” a la Inspección de Hacienda con minuciosidad, pero también con un estudio previo de sus potenciales irregularidades y de los riesgos detectados de manera automatizada.

b) La recaudación, tanto en período voluntario como en ejecutivo, sigue caracterizándose por el predominio del papel y por su carácter premioso, aunque se han desarrollado métodos informáticos y se ha aplicado Internet en fases concretas: subastas por Internet de bienes embargados por la Hacienda Pública, propuestas para resolver automáticamente las peticiones de aplazamiento y fraccionamiento de pago, análisis de riesgos en deudas a cobrar, etcétera.

Asimismo, para facilitar el ingreso fiscal ya se han diseñado fórmulas que permiten el pago de la deuda tributaria con tarjeta de crédito, aunque todavía no es posible por medios como el dinero electrónico o los “móvilpago”, es decir, sistemas de pago mediante el cédular o el teléfono móvil.

En todo caso, lo esencial sería informatizar plenamente todo el procedimiento recaudatorio, existiendo un plan al respecto, centrado en el llamado “Plan de Recaudación Normalizada” (Reno), el cual supone, en general:

1o. Centralizar y ordenar toda la información disponible sobre el deudor tributario, tanto interna como externa, tributaria o con relevancia económica.

2o. Con estos datos, el sistema propondrá una actuación a los órganos recaudadores, por ejemplo, aceptar garantías para suspender la deuda tributaria o no.

3o. Generación automática e informatizada de todos los documentos necesarios para la gestión recaudatoria, lo que supone la previa normalización de los mismos.

4o. Control automático de la gestión del procedimiento y detección de errores.

5o. Generación de una carpeta virtual, en entorno *windows*, de cada deudor, accesible *online* por el funcionario competente.

c) Por el contrario, es en la Inspección de Hacienda donde el papel y los procedimientos tradicionales siguen predominando, aunque también se extienda el uso de la informática, por ejemplo, en el análisis de las contabilidades y facturaciones de las empresas, pues no olvidemos que muchas de ellas tienen esta labor totalmente automatizada y, en el trabajo interno de la Inspección, ya que los datos del contribuyente los obtiene, en principio, de la propia base de datos de la AEAT, contrastando con esta información la proporcionada por el obligado tributario en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación.

Ello no quiere decir que no haya habido intentos de crear modelos de Auditoría Informática y en estos momentos se está desarrollando un proyecto específicamente dirigido a servir de guía a las comprobaciones inspectoras con las subsiguientes ventajas de eficacia, agilización y homogeneidad de actuaciones.

Se está creando en el seno de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria un “Método de Ayuda a la Comprobación” (MAC), totalmente informatizado y cuyo desarrollo por sectores económicos, susceptibles de investigación fiscal, resulta esencial.

Este método integra modelos automatizados, herramientas auxiliares, biblioteca de modelos tributarios, contabilidad por medios informáticos (ver *infra*), ficheros de bases de datos, etcétera.

Posiblemente, un nuevo elenco de medidas para favorecer y obtener beneficios de la informatización sea desarrollar actuaciones preventivas de la AEAT, por ejemplo, contactar e informar a los obligados tributarios mediante mensajes en su móviles o cedulares, correos electrónicos o páginas *web* de datos fiscales de su interés, por ejemplo, de su calendario de

declaraciones, del estado de sus expedientes de aplazamiento de pago, de la situación de sus peticiones de devolución, etcétera.

En algunos supuestos, por ejemplo, las declaraciones del IRPF con devolución, los contribuyentes ya pueden consultar su situación y la AEAT les informa del estado de tramitación de la misma, pero la ampliación de esta posibilidad a otros procesos es compleja y requiere una importante adquisición de medios por parte de la AEAT.

En todo caso, en vez del típico envío de documentos tributarios en papel y por correo postal, normalmente, certificado, para asegurar la fecha y fehacencia de la recepción por parte del contribuyente, ya se han desarrollado legalmente, artículos 59 de la LRJA-PAC, 105 LGT y 12 del Real Decreto 263/96, modificado por el artículo 2o. del Real Decreto 209/2003, los mecanismos de notificación por correo electrónico a una dirección única, comunicada por el ciudadano y aceptada por la AEAT, siempre de forma voluntaria.³⁵

Este sistema de notificaciones informatizadas acaba de empezar y todavía es pronto para juzgar sus resultados.

En realidad, lo que se buscaría es, a partir del enorme cúmulo de datos de los que dispone la AEAT, tratar de forma inteligente los mismos, mediante técnicas de gestión del conocimiento, haciendo accesible la información por medios modernos y desde cualquier unidad de la AEAT a cualquier otro funcionario de la AEAT que necesitase para su trabajo algún dato, documento o información relevante, tratando la misma con eficiencia y objetivos concretos de gestión, archivando con reducido coste tales datos y presentando la información visualmente; de esta manera, se afirma:

El desarrollo de nuevos instrumentos de análisis y gestión de riesgos hará posible la identificación de estos a partir de las desviaciones frente a las tendencias medidas de las diversas actividades empresariales y, en general, económicas...

Definidos los parámetros... se atribuirá a cada expediente su propio valor de riesgo... El objetivo último de estos instrumentos de análisis y gestión de riesgos será la futura selección directa de expedientes que vayan a ser objeto de actuaciones de comprobación e investigación... también se impulsará la incorporación de nuevas herramientas de selección de contribuyentes con arquitectura de almacenes de datos o

³⁵ Delgado García, A. Ma., "El régimen jurídico de las notificaciones telemáticas tributarias", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, 1999.

data warehouses, por ejemplo, la aplicación informática llamada Zújar integral.³⁶

Por medio de su Intranet, el funcionario competente, identificándose y quedando registro de sus peticiones e intervenciones, podrá acceder a los datos de los contribuyentes y, apoyándose en las aplicaciones informáticas, decidir sus actuaciones e, incluso, solicitar datos, documentos, informes, análisis, etcétera, de otras unidades de la AEAT, de terceros y al propio obligado tributario de forma telemática, reduciendo al mínimo el uso del papel y los desplazamientos

VI. CONTABILIDAD INFORMATIZADA Y FACTURACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

A medida que la actividad económica e, incluso, la vida privada utiliza las TIC, resulta constatable que las actuaciones tributarias han, no sólo de reconocer como admisibles la utilización de tales medios técnicos para efectuar operaciones económicas, sino que también han de aceptarse a cualesquiera efectos tributarios desde su configuración como medios de prueba en igual medida que los documentos en papel hasta la presentación de informes en DVDs, *diskettes*, etcétera.

En dos instrumentos esenciales para el desarrollo de la vida económica y el control tributario como son la contabilidad de las empresas y la factura o documento equivalente que prueba la operación económica, su valor, naturaleza, contenido, etcétera, se observa la imprescindible necesidad de acomodar las reglas tributarias (y mercantiles, lógicamente) a las nuevas realidades tecnológicas.

En este sentido, nuestro Ordenamiento Tributario reconoce desde el ya lejano año 1989 la existencia de una contabilidad llevada a cabo por medios informáticos y su validez como medio de prueba a todos los efectos; es más, lo importante en los últimos años ha sido el cambio de énfasis del legislador: desde una simple aceptación, con determinadas reglas específicas, de este tipo de contabilidades hasta el impulso a las mismas, facilitando, por ejemplo, la presentación ante el Registro Mercantil de los libros contables obligatorios por medios mecánicos y con el uso de la firma electrónica avanzada.

³⁶ Agencia Tributaria, *Agencia Tributaria 2005, op. cit.*, nota 24, p. 71.

En el terreno tributario, lo que se ha pretendido siempre es:

a) Exigir que, si la contabilidad se lleva a cabo por procedimientos informáticos, estos sean conocidos por la Administración tributaria, los registros en los que se sustenta se conserven, asimismo, en forma informática y accesible para la Administración tributaria y que ésta pueda solicitar los programas que los sustentan y demandar la documentación correspondiente, y

b) Obligar a que se conserven los registros y documentos donde se halla esa contabilidad, así como los programas que permiten el desarrollo de la contabilidad.

De esta forma, nuestra LGT, especialmente, en lo que respecta a las actuaciones de la Inspección, afirma plenamente los derechos de la misma a proceder al análisis, también como medios técnicos de naturaleza equivalente, de esta modalidad informatizada de contabilidades y la obligación por parte de los contribuyentes de conservar los sustratos técnicos de la misma, tal y como afirma, por poner un ejemplo, el artículo 142.1 de la LGT.³⁷

Lo que no ha hecho, sin embargo, la AEAT es dar un reconocimiento oficial a determinados programas informáticos que son utilizados, de forma general, por las empresas para elaborar sus contabilidades y libros contables, obligatorios o voluntarios; sin duda, por temor a que esta intervención suponga una crítica desde el principio de la libre competencia empresarial.

Es más, la Hacienda Pública, como forma para mejorar la actividad de las PYME, fomentar a los emprendedores, disminuir sus costes y, obviamente, controlar desde la base su contabilidad (que constituye la esencia de la mayoría de los tributos de carácter empresarial, especialmente, si tenemos en cuenta que en España, el Impuesto Sobre Sociedades determina su base imponible a partir del resultado, beneficio neto, que se obtiene de la contabilidad, artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades), tiene pen-

³⁷ “Los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético, que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los inspectores de los tributos en el domicilio, local, despacho u oficina de aquél, en su presencia o en la de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Inspección de los tributos podrá analizar en sus oficinas copias de los mencionados libros y documentos...”.

sado la creación de programas informáticos gratuitamente puestos al servicio de las PYME más simples, las denominadas Sociedad Limitada Nueva Empresa.

Por su parte, la factura constituye un documento de prueba esencial en el campo tributario; es más, en el IVA existe una regulación comunitaria sobre la factura, lo cual hace que este documento resulte esencial en el impuesto, tanto para su control como para su funcionamiento, pues el principio general es que sólo es deducible el IVA repercutido que figure en una factura correctamente emitida.

La importancia de la factura se ve reforzada en España porque su regulación es eminentemente fiscal, ya que, para mejorar el control fiscal, no solamente en el IVA sino en los tributos sobre la renta empresarial, se ha seguido el criterio formalista de que la deducibilidad impositiva de un gasto dependía de su reconocimiento en una factura con determinados requisitos de forma y con unos contenidos mínimos, la conocida como “factura completa”. Tales requisitos aparecen regulados en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

El problema es que la normativa comunitaria sobre facturas en el IVA, además de vaga e imprecisa (lo que suponía importantes problemas para el funcionamiento del mercado único, por ejemplo, determinados Estados europeos no aceptaban facturas en lenguas extranjeras o expresadas en unidades monetarias diferentes de la divisa nacional), obligaba a su emisión, conservación y control en papel, además de restringir otros aspectos modernos en un proceso de facturación como era la facturación por medios telemáticos o la facturación por parte de terceros e, incluso, del propio cliente de la empresa (autofacturación).

La normativa española, si bien muy formalista, en lo que respecta a los contenidos que debía tener una factura para ser reconocida a efectos fiscales, es decir, ser calificada como “factura completa”, era más flexible en otras materias, por ejemplo, los lingüísticos; tampoco creó nunca una factura oficial, sino que regulaba, siquiera estrictamente, el contenido de las facturas de los empresarios y profesionales y su proceso de emisión, rectificación y conservación; aceptando la facturación por medio de máquinas y telemáticamente (en este último supuesto, cuando se validaba por la AEAT el programa informático que sustentaba la facturación), etcétera.

En el marco de las medidas adoptadas por la UE para desarrollar la fiscalidad del comercio electrónico, se ha aprobado una Directiva que permite la facturación telemática, el *outsourcing* de facturas, la conservación de las facturas telemáticamente o en otros medios tecnológicamente avanzados, por ejemplo, digitales, la autofacturación y, a la vez, regula el contenido mínimo de la factura a efectos del IVA.³⁸

Esta nueva regulación de la CE, junto con otros factores, llevará a una reforma profunda de nuestra normativa sobre facturación y a una mayor flexibilización de la misma; mientras tanto, se han aprobado nuevas reglas que flexibilizan el desarrollo de la facturación por medios telemáticos en España, entre las que destacan las siguientes: ORDEN/HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemático previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (*BOE* de 12 de diciembre) y la Resolución 2/2003, de 14 de febrero, del Director General de la AEAT, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.

En este mismo orden de cosas, se ha creado un servicio *web* en la AEAT que permite al receptor de una factura firmada electrónicamente (nuevamente, la clave del desarrollo futuro de la telemática en las actividades tributarias la constituye la firma electrónica avanzada), conectar con el servidor de la AEAT y verificar que el certificado de identificación no ha sido revocado previamente y que la firma electrónica es coherente.

De hecho, una conclusión importante de todo lo anteriormente expuesto es que la posibilidad del desarrollo de las actuaciones tributarias por medios telemáticos depende tanto del impulso y los medios puestos al respecto por la AEAT, así como de la difusión de estas tecnologías en la sociedad civil, como del desarrollo de la firma electrónica avanzada.

Sorprendentemente, España reguló prontamente esta firma electrónica por el Real Decreto Ley 14/1999, pero su legislación previa al desarrollo de la sociedad de la información ha sido uno de los problemas que explican nuestra deplorable situación tecnológica, además, se ha

³⁸ Un resumen de toda esta problemática en Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "Novedades introducidas en la Ley del IVA por la Ley 53/2002, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social: la nueva regla del artículo 70. Dos, Novedades en materia de facturación y otras cuestiones", *Carta Tributaria*, monografías, núm. 5/2003, primera quincena, marzo de 2003.

fomentado el monopolio de los servicios de certificación en manos de la FNMT y se ha impedido la creación de colectivos interesados en su desarrollo; esta situación, tal y como hemos citado, está cambiando recientemente, por el empuje a sus servicios de certificación y firma electrónica de colectivos tan relevantes para la vida económica como son los notarios y los registradores de la propiedad y cambiará mucho más, sin duda, cuando se apruebe la nueva ley de firma electrónica, hoy en pleno debate parlamentario.

Convendría al respecto, de todas formas, considerar que la firma electrónica, aun la avanzada, tiene problemas de seguridad que llevan a alguna doctrina a proponer su sustitución por otros métodos de identificación de los actores, especialmente, los de carácter biométrico.

VII. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

AEAT, *Agencia Tributaria 2005*, Madrid, 2003.

CARBAJO VASCO, Domingo, “Deducción por maternidad”, se remite a mi trabajo titulado “La familia y la reforma del IRPF” en la revista *Quincena Fiscal*, núm. 12/2003.

COHN, Norman, *En pos del milenio*, 2a. ed., Madrid, Alianza Universidad, 1983.

Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003.

DELGADO GARCÍA, A. Ma., “El régimen jurídico de las notificaciones telemáticas tributarias”, *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33/1999.

FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, “Administración y gestión tributaria. Comentarios al artículo 90 LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Buñanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, dos volúmenes. *Fundación Auna*, España 2003, *Informe anual sobre el desarrollo de la Sociedad de la Información en España*, Madrid, 2003.

HORTALÀ VALLVÉ, J. e IBÁÑEZ PEÑA, J., *Guía de Internet para el profesional tributario*, Valencia, CISS-Praxis, 2001.

———, “Ciber fisco español: la Agencia Tributaria en Internet”, *Carta Tributaria*, monografías, núm. 6/2001.

Programas “e-Europa 2002” y su sustituto “e-Europa 2005”, se recomienda al lector el acceso al portal de servicios informáticos *www.datadiar.com* en el apartado correspondiente a “Nuevas Tecnologías”.

Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y al *Real Decreto 1684/1990*, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Real Decreto núm. 1377/2002, de 20 de diciembre.

Revista Al Día, suplemento de *Carta Tributaria*, publicación periódica, de carácter quincenal, en el apartado: “La Administración Tributaria en Internet” que se debe a la pluma de Jesús Ibáñez.

SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier, “Novedades introducidas en la Ley del IVA por la Ley 53/2002, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social: la nueva regla del artículo 70.Dos, Novedades en materia de facturación y otras cuestiones”, *Carta Tributaria*, monografías, núm. 5/2003, primera quincena de marzo de 2003.

II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada, organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador” publicada en cuatro partes en la revista *Crónica Tributaria*, núm. 102 a 106, respectivamente, años 2002 y 2003.

SIMÓN MATAIX, María, “La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: un ejemplo de incorporación de las técnicas informáticas a los procedimientos tributarios”, *Carta Tributaria*, monografías, núm. 14/2003, segunda quincena de julio de 2003.

VV. AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bufanda*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, dos volúmenes.